



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.001833/2005-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-001.452 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 15 de setembro de 2020  
**Recorrente** AMAZONIA CELULAR S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/1998

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

Cabe ao contribuinte o ônus da prova nos pedidos de compensação e ressarcimento, mediante documentos contábeis e fiscais que possuem o condão de afirmar a certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves, Sabrina Coutinho Barbosa, e Mariel Orsi Gameiro.

## Relatório

Trata o presente processo administrativo fiscal de pedido compensação com suposto crédito original, no Valor de R\$ 27.696,29, referente ao período de apuração dezembro/1998, recolhido em 08 de janeiro de 1999.

Conforme Despacho Decisório, a DCOMP não foi homologada, tendo em vista a inexistência de provas suficientes a comprovar a certeza e liquidez do crédito, especialmente em razão da solicitação feita pela fiscalização – para apresentação dos livros de apuração de ICMS e registros de saída, a qual não foi atendida.

Inconformado, o recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/BEL, em 02 de setembro de 2008, através do Acórdão nº 01-11.896, que foi ementado conforme abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, como é exemplo a edição de súmula administrativa vinculante, na forma do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972 (incluído pela Lei n.º 11.196/2005).

**QUESTÃO PRÉVIA. FALTA DA ESCRITURAÇÃO E DA DOCUMENTAÇÃO. MOTIVAÇÃO. DECISÃO DENEGATÓRIA.**

A análise de questão prévia, tais como falta de escrituração e da respectiva documentação, impede o trabalho da autoridade fiscal no sentido de investigar a veracidade das informações registradas na DCTF daquele período. Tal circunstância consubstancia a motivação de decisão denegatória de restituição.

**DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA. DESNECESSIDADE. DEFESA DE FATOS. NORMA.**

A ausência de fundamentação legal no despacho decisório é despicienda, porque o contribuinte se defende de fatos, e não de norma.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1999

**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CONTRIBUINTE. DCTF.**

A constituição do crédito tributário pode se dar de duas maneiras: (a) por meio de lançamento, de atribuição do fisco; (b) via confissão de dívida, de iniciativa do próprio contribuinte. A DCTF é um

modo de constituir o crédito tributário mediante confissão da dívida, dispensada, para esse efeito, de

qualquer lançamento pelo fisco.

**ATIVIDADE DO FISCO. PAGAMENTO. DECLARAÇÃO. CONSTITUIÇÃO. EXTINÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

Na hipótese do artigo 150, "caput", do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário (artigo 150, § 1º, do CTN). Já a atividade exercida pelo contribuinte e homologada pela Administração é o pagamento, não tendo a norma acima se reportado em nenhum momento à declaração (como, por exemplo, a DCTF) do contribuinte. Nos casos de lançamento por homologação, a constituição e a extinção do crédito tributário ocorrem, simultaneamente, no momento da realização do pagamento.

**NÃO-HOMOLOGAÇÃO. HIPÓTESES. COBRANÇA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO DE DIREITO DE RESTITUIÇÃO.**

Os artigos 150 (§ 4º) e 168 (inciso I) do CTN são hipóteses distintas de não-homologação. Em caso de pedido de restituição, a atividade do contribuinte que fica homologada tacitamente no prazo de cinco anos é o pagamento indevido ou a maior, e não a declaração. Nesse passo, o pleito restitutivo pode ser analisado em toda sua completude, sem nenhuma espécie de limite à investigação do fisco, respeitados, todavia, os direitos e garantias individuais. Depois do prazo quinquenal contado do fato gerador, o que fica vedado à administração fazendária é, encontrando pagamento a menor, lançar a diferença, pois, aí sim, incidiria a regra decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN. Em relação a determinado pagamento, passados mais de cinco anos de sua ocorrência, o fisco não pode mais lavrar auto de infração para a cobrança de débito

referente a esse período de apuração, mas pode investigar de forma abrangente a existência ou não de crédito alusivo ao mesmo intervalo temporal.

**LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESTITUIÇÃO. GUARDA DOS LIVROS. DURAÇÃO DO PROCESSO.**

Em caso de pedido de restituição, deve o contribuinte permanecer na guarda dos livros e documentos a ele relativos, enquanto durar o respectivo processo administrativo ou judicial.

**LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESTITUIÇÃO. GUARDA DOS LIVROS. CONTRIBUINTE AUTOR. ÔNUS DA PROVA.**

No processo sobre restituição de tributo, o contribuinte é o autor e, como tal, possui o encargo probatório quanto ao fato constitutivo de seu direito. Para tanto, terá que manter e apresentar os livros contábeis e fiscais - devidamente acompanhado de documentos - que respaldem sua pretensão. Se o sujeito passivo optar por destruir (ou não apresentar) tais provas, ficará em situação jurídica desfavorável no processo correspondente.

**LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. REGISTRO DE SAÍDAS. CONFIABILIDADE ELEIÇÃO DA METODOLOGIA DE FISCALIZAÇÃO. RELATIVA DISCRICIONARIEDADE. DEVERES DO ADMINISTRADO.**

Os livros Registro de Apuração do ICMS e Registro de Saídas possuem a escrituração relativa aos valores contábeis das receitas de prestação de serviços de comunicação, que configuram a parcela positiva para a obtenção matemática da base de cálculo da Cofins. Tais livros são regidos por normas de segurança, tais como: exibição à repartição fiscal antes da escrituração e logo em seguida ao seu término; costura e encadernação de forma a impedir sua substituição. Portanto, apresentam dados com maior confiabilidade que demonstrativo contábil não sujeito a controle pela repartição fiscal. A autoridade fazendária possui relativa discricionariedade para escolher a metodologia mais adequada à tarefa fiscalizatória, só encontrando limites nos direitos e garantias individuais prescritos no artigo 5º do diploma constitucional. Por fim, o administrado tem o dever, perante a Administração, de não agir de modo temerário e de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

**HOMOLOGAÇÃO DO PAGAMENTO. LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO.**

A homologação do pagamento está regulamentada no artigo 150 do CTN e não se confunde com o lançamento por declaração, que está disciplinado no artigo 147 do mesmo diploma. Na primeira, o contribuinte está obrigado ao pagamento antecipado do débito, devendo posteriormente o fisco homologar expressamente ou não tal atividade. No segundo, o contribuinte apresenta declaração, sem calcular o débito tributário, que é apurado pela administração tributária. Nesse caso, somente após notificação é que o sujeito passivo se encontra obrigado ao recolhimento do tributo.

**PAGAMENTO A MAIOR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DCTF. DÉBITO A MENOR. DESCONSTITUIÇÃO AUTOMÁTICA. INOCORRÊNCIA.**

O pagamento a maior acarreta o lançamento por homologação pela integralidade do recolhimento. A posterior apresentação de DCTF, na qual se confesse débito menor do que o valor recolhido, não possui o efeito automático de desconstituir o lançamento por homologação decorrente do pagamento, na forma do artigo 150, "caput" e § 4º, do CTN.

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO. POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO.**

O § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 fixa que o prazo para homologação da compensação informada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração (de compensação). Como o ponto maior discussão em uma declaração de compensação é exatamente a existência ou não do crédito do contribuinte - ou seja, de pedido de restituição-, não há como o fisco analisar a homologação da

referida declaração, sem a devida comprovação do direito creditório por meio de livros e documentos.

Solicitação Indeferida.

A recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual sustenta:

. No presente caso, a origem do crédito tem como base as apurações contábeis, devidamente refletidas em demonstrativos fiscais entregues ao(a) no presente caso, a origem do crédito tem como base as apurações contábeis, devidamente refletidas em demonstrativos fiscais entregues ao Fisco.

. Toda a documentação suporte foi disponibilizada, comprovando a utilização de créditos nos exatos termos apurados e informados.

. Cabe ao Fisco o ônus de impugnar os lançamentos ou revisar seus critérios. Se assim não procedendo, a prova de existência do crédito deverá ser feita apenas com a disponibilização fiscal em DCTF.

. O lançamento, bem assim as manifestações fiscais, tais como as decisões em processos de restituição e compensação, são atos administrativos plenamente vinculados devendo estar revestidos dos cinco requisitos que informam o ato administrativo: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

. De acordo com a "teoria dos motivos determinantes", os motivos que determinam a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato.

. A invocação de "motivos de fato" falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.

. Em caso de dúvidas ou divergências quanto à documentação do particular, cabe ao Auditor Fiscal comprovar e indicar individualmente as supostas irregularidades, demonstrando o seu efeito sobre o crédito tributário.

. As declarações fiscais exigidas em lei, e não só o PER/DCOMP, trazem elementos que devem ser apreciados pelo Fisco, pois, do contrário, não teriam nenhuma valia. Em caso de divergências, cabe ao Fisco buscar a verdade material, como pressuposto à aplicação da lei fiscal.

. O Fisco desconsiderou o crédito ao seu alvedrio sem justificar tal conduta.

. A prova de eventuais inconsistências e irregularidades compete ao Fisco, como consequência de seu dever de homologar. Da mesma forma que não se exige do contribuinte a transcrição de seus lançamentos contábeis no momento da entrega das atuais declarações (DIPJ, DCTF, Dacon, etc.), não pode o Fisco ignorá-las e nem tampouco desprezar os registros contábeis que lhes servem de fundamento ou rejeitá-los, sem fundamentação precisa e válida.

. O tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, opera-se o regime previsto no art. 150, § 4º do CTN, em que a decadência do direito de lançar eventuais diferenças opera-se em cinco anos contados do fato gerador.

. Transcorridos mais de cinco anos do fato gerador, sem que a autoridade fiscal tenha contestado a regularidade dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte, considera-se homologado o lançamento e opera-se a extinção do crédito tributário.

Ao final a Recorrente pede a procedência do recurso voluntário, para que seja a solicitação deferida e reconhecido o direito creditório devidamente atualizado.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3002-001.452 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10280.001833/2005-65

## Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A controvérsia do presente processo administrativo se instaura em duas grandes vertentes: se os documentos apresentados pelo contribuinte são suficientes à certeza e liquidez do crédito tributário – considerando o ônus probatório da fiscalização, e se o lapso temporal para análise do pedido de compensação se enquadra nos termos da legislação tributária.

Quanto à primeira vertente, inicialmente, o instituto da compensação tributária foi regido pelo art. 66 da Lei n.º 8.383, de 1991, sendo, posteriormente, fixadas novas regras para compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no art. 74 da Lei 9.430, de 1996, com suas alterações.

Para que se tenha a compensação torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu crédito (montante a restituir) é líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual não pode ocorrer a compensação. O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, devendo comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

Os elementos probatórios são a base da convicção, formada não só pelos argumentos apresentados, mas especialmente pelos documentos juntados aos autos que sustentam a veracidade do alegado, para formação do convencimento do julgador.

Nesse sentido, foi oportunizado ao recorrente a apresentação de documentos fiscais considerados hábeis ao cumprimento dos requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário, tendo em vista a mera apresentação de documentos informativos, que apenas dão o suporte àqueles de registros obrigatórios das informações fiscais.

Assim, a natureza da relação processual própria dos processos de restituição/compensação atribui ao sujeito passivo o ônus de provar a liquidez e certeza do crédito que pleiteia, não cabendo à autoridade administrativa suprir o encargo que é da pleiteante.

A falta de comprovação dos créditos que a contribuinte alega possuir é razão suficiente para que a compensação não seja homologada, pois a simples menção do valor creditório, sem a devida comprovação, inviabiliza o reconhecimento do direito creditório.

Quanto à segunda vertente, que diz respeito à alegação de que a decadência, nos tributos submetidos ao lançamento por homologação se opera nos moldes do artigo 150, § 4º do CTN, prefacialmente assinala-se que o lançamento é um ato ou conjunto de atos vinculados da administração pública, que tem por escopo verificar a ocorrência do fato gerador, quem deve e o quanto é devido.

E, nesse ponto, concordo com a decisão de primeira instância, que afirma ser evidente que o prazo do §4º do artigo 150 é uma limitação para que o fisco promova o lançamento de ofício, ou seja, é uma limitação para a não-homologação expressa. Como já foi demonstrado, o pedido de restituição é uma pretensão do contribuinte que consiste na desconstituição de um lançamento já efetuado. Sua limitação temporal é prevista pelo artigo 168.

Uma vez que as declarações fiscais trazem elementos que devem ser apreciados para conceder a restituição do crédito tributário, quando avaliadas as provas com valores suficientes a concessão da restituição, que são estatuído pelos artigos 165 e 168, ambos do Código Tributário Nacional:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do artigo 162, nos seguintes casos:

I cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

Com este entendimento o legislador avençou que o direito do sujeito passivo pleitear a restituição total ou parcial de tributo ou contribuição a maior que o devido, extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Os artigos 150 e 156 do Código Tributário, respectivamente rezam:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, obrigado, expressamente a homologa.

§ 1 O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus parágrafos 1 e 4;

Ante o exposto, face à concordância com a decisão de primeira instância no que diz respeito i) ônus da prova nos pedidos de restituição e compensação cabe ao contribuinte; ii) o recorrente não trouxe aos autos nenhum elemento probatório suficiente à afirmação da certeza e liquidez do crédito tributário; e iii) não há que se falar no lapso temporal apontado pelo recorrente, **nego provimento ao Recurso Voluntário.**

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

